Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 33340 du rôle
Inscrit le 12 septembre 2013

Audience publique du 2 décembre 2013

Recours formé par
la société AAA (Delaware, USA)
la société BBB
et la société CCC , Montpellier (France)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33340 du rôle et déposée le 12 septembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société par actions de droit privé AAA dont le siège social est sis ….., de la société par actions simplifiée à associé unique (SASU) BBB , immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Montpellier sous le numéro ….. et dont le siège social est sis à ….., et de la société par actions simplifiée à associé unique (SASU) CCC , immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Montpellier sous le numéro …… et dont le siège social est sis à F….., toutes représentées par leurs organes actuellement en fonction tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 12 août 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif e date du 11 octobre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège Le Gouellec en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy et que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 octobre 2013 ;

Par courrier du 12 août 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la DDD Société Anonyme, ci-après dénommée « la DDD », de lui fournir des renseignements pour le 16 septembre 2013 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 20 mars 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. La demande est libellée en ces termes :

« (…) *Suite à une demande d'échange de renseignements du 20 mars 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 16 septembre 2013 au plus tard.*

Identité des personnes concernées par la demande :

1. AAA

Adresse connue : ……

Adresse de correspondance : ……

2. BBB

Adresse connue : …….

3. CCC

Adresse connue : ……

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

La société AAA , exercerait son activité d'organisation de prestation de services médicaux à l'adresse de ses filiales françaises BBB et CCC en utilisant les moyens humains et matériels de celles-ci. Dans ce cadre, les filiales françaises factureraient des appels de fonds relatifs aux prestations rendues et AAA s'acquitterait du paiement de ces factures depuis un compte ouvert à son nom au Luxembourg. Afin de pouvoir déterminer le chiffre d'affaire réalisé par AAA en France, les autorités fiscales françaises nécessitent certains renseignements bancaires.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- Qui était (étaient) le(s) titulaire(s) des comptes bancaires no ……et …… auprès de votre établissement ;

- Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires ;

- Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ces comptes bancaires, si la date d'ouverture tombe dans la période visée ;

- Veuillez préciser les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période visée ;

- Veuillez indiquer si la carte bancaire …… est liée à un de ces comptes ;

- Veuillez indiquer le montant des intérêts payés pour ces comptes pour la période visée ;

- Veuillez indiquer le montant des impôts payé sur les intérêts pour la période visée ;

- Veuillez fournir les relevés bancaires de ces comptes pour la période visée.

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 6 de la loi du 29 mars 2012.

Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178 bis de la loi générale des impôts pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous demande de fournir les renseignements dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais (…) ».

Par requête déposée en date du 12 septembre 2013 au greffe du tribunal administratif, la société par actions de droit privé américain AAA , la société par actions simplifiée à associé unique (SASU) BBB et la société par actions simplifiée à associé unique (SASU) CCC ont fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision précitée.

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 », dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 » et que l'article 6 (1) de la loi du 29 mars 2013 prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale.

Le recours est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévu par la loi.

A titre liminaire, il y a lieu de relever que si les demanderesses ont certes sollicité du tribunal dans le dispositif de leur requête introductive d'instance qu'il enjoigne à la partie étatique de verser la demande de renseignements litigieuse des autorités françaises de sorte à pouvoir produire un mémoire supplémentaire, la partie étatique ayant versé ladite demande à l'appui de son mémoire en réponse, elles n'ont plus sollicité de la part du tribunal l'octroi d'un mémoire supplémentaire. Il échet néanmoins de constater qu'elles ont eu l'occasion de se prononcer sur le contenu de ladite pièce à l'audience des plaidoiries.

Tout d'abord, les parties demanderesses sollicitent du tribunal de déterminer la loi applicable à la demande de renseignements déférée au motif que la demande de renseignements serait « *irrecevable concernant l'année d'imposition 2010* ». Elles donnent, en effet, à considérer que la décision déférée viserait des renseignements en matière fiscale concernant les années d'imposition 2010 et 2011 et ferait référence à la loi du 29 mars 2013. Or, selon elles, l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 renverrait aux

articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 et donc aux articles 3 et 4 de cette même loi qui feraient, quant à eux, référence à l'article 1er de cette même loi qui viserait l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignés par « l'Avenant et l'échange de lettres y relatif », signés à Paris, le 3 juin 2009, à la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1er avril 1958, modifiée par un Avenant signé à Paris le 8 septembre 1970 et par un Avenant signé à Luxembourg, le 24 novembre 2006, ci-après désignée par « la Convention ». Elles en concluent que par l'effet des renvois successifs, ces dernières dispositions, à savoir celles sus-visées de la loi du 31 mars 2010 et non celles de la loi du 29 mars 2013, seraient applicables au cas d'espèce et, notamment, à la détermination de la validité de la demande.

Elles invoquent encore le prescrit de l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 en s'appuyant sur les travaux parlementaires pour soutenir leur argumentation selon laquelle les autorités luxembourgeoises pourraient refuser de communiquer des renseignements bancaires lorsqu'ils auraient trait aux périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de l'article 4 du règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, c'est-à-dire lorsque la législation ou la pratique administrative du Luxembourg ne les aurait autorisées ni à effectuer ces recherches, ni à recueillir ou utiliser ces informations pour l'application de la législation nationale. Elles en déduisent qu'il conviendrait dès lors d'avoir égard à l'article 178bis de la loi générale sur les impôts (« Abgabenordnung » ou « AO ») qui interdirait à l'administration fiscale luxembourgeoise de demander des renseignements à un établissement de crédit. Elles en concluent qu'en aucun cas, la réserve de l'article 19(3) de la loi du 29 mars 2013 ne pourrait être interprétée comme une possibilité de refus de communication laissée au pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale mais qu'elle devrait être interprétée comme une obligation incombant aux autorités fiscales de respecter le droit en vigueur au Luxembourg au moment des faits, à savoir l'année d'imposition en question, de sorte qu'il leur aurait incombé de refuser de transmettre les informations concernant l'année d'imposition 2010.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen.

Il y a lieu de rappeler que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 dispose que : « *Les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instituée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande*. ».

Ainsi, force est au tribunal de constater, de concert avec le délégué du gouvernement, que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 ne renvoie aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 qu'en ce qui ne concerne le mode de procédure institué par lesdits articles afin de déterminer le traitement des demandes d'échange de renseignements

introduites selon la loi du 29 mars 2013 et non les dispositions matérielles de la loi du 31 mars 2010, à savoir l'Avenant et l'échange de lettres y relatif ainsi que la Convention.

Il s'ensuit que si les règles de procédure relatives aux demandes de renseignement en matière fiscale introduites sur pied de la loi du 29 mars 2013 sont certes traitées selon la procédure fixée aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010, il n'en reste pas moins que les règles substantielles sont celles fixées aux dispositions de la loi du 29 mars 2013.

Il échet encore de rappeler que l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 dispose que :« *Nonobstant le paragraphe (2), l'autorité requise luxembourgeoise peut refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011.* ».

Force est au tribunal de constater, de concert avec le délégué du gouvernement, que par l'effet de la signature de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatif, les dispositions y visées s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature dudit Avenant. Or, étant donné que l'Avenant et l'échange de lettres y relatif ont été signés le 3 juin 2009, leurs dispositions sont applicables à partir du 1er janvier 2010. Ainsi, depuis cette date, les autorités fiscales sont autorisées à requérir les informations qui sont demandées pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions énoncées à l'article 1er de la loi du 31 mars 2010, et ceci nonobstant toute autre disposition légale ou réglementaire, notamment les dispositions du paragraphe 178bis AO et du règlement grand-ducal modifié du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales, pris sur base de la loi habilitante du 29 décembre 1988 portant habilitation pour le Grand-Duc de réglementer certaines matières[1].

Il s'ensuit qu'en l'espèce eu égard à la signature de l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, leurs dispositions sont applicables à partir du 1er janvier 2010 et autorisent les autorités fiscales à requérir les informations qui sont demandées pour l'application de l'échange de renseignements nonobstant toute autre disposition légale ou réglementaire de sorte que la possibilité ouverte par l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 aux autorités fiscales de refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011, ne s'applique pas à l'égard des autorités fiscales françaises.

---

[1] voir projet de loi n° 6072, chambre de députés, 2ième session ordinaire 2009, page 28

Partant, il y a lieu de rejeter le moyen des parties demanderesses tendant à voir annuler la décision déférée en son volet portant sur la demande de renseignements relatifs à l'année d'imposition 2010.

Quant au fond, les parties demanderesses indiquent qu'une première demande d'échange de renseignements portant sur les mêmes comptes, mais sans mention que la société américaine aurait un établissement stable en France, aurait été adressée le 2 avril 2013 à la DDD qui n'y aurait pas donné de suite. Elles donnent encore à considérer que le 25 juillet 2013, l'administration française aurait informé qu'elle aurait obtenu une *« réponse définitive »* de la part des autorités fiscales américaines à la demande de renseignements du 4 avril 2013 les concernant.

Par ailleurs, elles estiment que l'argumentation avancée dans la décision déférée selon laquelle la société AAA exercerait une activité (consistant en l'organisation de prestations de services médicaux) en France par le biais de ses deux filiales françaises, lesquelles lui enverraient à leur tour des factures qui seraient acquittées depuis un compte bancaire au Luxembourg serait dénuée de sens. Elles donnent à considérer que la demande indiquerait viser « *à déterminer le chiffre d'affaires réalisé par AAA en France »,* alors que ce chiffre d'affaires serait payé via « *un compte bancaire ouvert à son nom au Luxembourg »*, de sorte que selon ce raisonnement fallacieux la société AAA payerait elle-même des factures établies par ses filiales françaises et rémunérant les services « *d'organisation et prestation de services médicaux à l'adresse de ses filiales françaises »*. Elle estime que ce prétendu *modus operandi* ne ferait aucun sens dès lors qu'il impliquerait que non seulement la société AAA presterait des services mais qu'au lieu de faire payer les clients pour les services rendus, elle paierait elle-même les factures qu'elle aurait elle-même établies. Dans ce contexte, elles en concluent, au vu de ce qui précède que la demande d'échange de renseignements des autorités françaises serait constitutive d'une « *pêche aux renseignements* » dans la mesure où elle tenterait de confirmer ou d'infirmer une apparence spéculative qui ne saurait être considérée comme établie à suffisance. Elles avancent, qu'en l'espèce, le seul indice concret mis en avant par les autorités françaises, à savoir que la société AAA pourrait être redevable de l'impôt sur les sociétés en France en tant que société mère de ses filiales françaises, serait insuffisant pour justifier la demande d'échange de renseignements litigieuse. A l'appui de leur argumentation, elles s'emparent de la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, aux termes de laquelle le Luxembourg aurait entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » pour donner à considérer que l'interprétation de l'article 22 de la Convention pourrait utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après désigné par « le Modèle de convention » relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux,

ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, ci-après désigné par « le Manuel **»,** dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé. Elles rappellent sur base de ces considérations qu'il serait de jurisprudence constante que l'article 22 de la Convention prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, portant sur toutes les informations dont il est raisonnable de penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* » ou de « *demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* », l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* », étant entendu que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés impliquerait que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé, les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Elles indiquent encore que l'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirmerait l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention dès lors qu'il serait précisé à l'alinéa 4, sub a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ». Elles estiment, en l'espèce, que s'il est certes vrai que la personne faisant l'objet d'une enquête est identifiée comme étant la société AAA et que la demande précise les renseignements à transmettre aux autorités fiscales françaises concernant les sociétés filiales, il n'en resterait pas moins que la motivation de la demande d'échange de renseignements par l'autorité fiscale française contiendrait une formulation sommaire et vague (sur laquelle le délégué du gouvernement se serait abstenu de prendre spécifiquement position si ce n'est que pour prétendre que la demande litigieuse serait régulière en la forme) qui ne permettrait pas de démontrer le but fiscal de la demande de l'autorité française. Elles affirment qu'il ressortirait clairement de la motivation de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises que celle-ci concernerait AAA et non ses filiales françaises dès lors que les autorités fiscales qui voudraient établir le chiffre d'affaire de la société AAA en France, invoqueraient prétendument l'existence en France, par le biais de l'infrastructure de ses filiales, d'un établissement stable dont la preuve de l'existence ne serait aucunement rapportée. Elles donnent encore à considérer que le fait que la société AAA aurait deux filiales en France, sociétés ayant néanmoins une personnalité juridique distincte de celle de leur mère, ne saurait créer à son encontre une quelconque obligation fiscale. A titre subsidiaire, elles font valoir que, quand bien même l'existence d'un établissement stable de AAA en France serait avérée, les dispositions de la loi du 29 mars 2013 seraient limitées par l'application de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 c'est-à-dire par la Convention qui exclurait un établissement stable français d'une société résidente fiscale aux Etats-Unis de son champ d'application. Elles concluent qu'au vu des développements qui précèdent et de l'absence de pertinence des arguments invoqués par l'autorité française, les autorités fiscales luxembourgeoises étant restées en défaut de solliciter des éclaircissements

permettant de comprendre l'objet de la demande, il y aurait lieu de retenir que la décision déférée, prise sur base d'éléments non pertinents, encourrait l'annulation.

Le délégué du gouvernement rétorque tout d'abord que ce serait à tort que les demanderesses estimeraient que seule la société de droit américain AAA serait concernée, étant donné que la demande identifierait clairement que les sociétés faisant l'objet de l'examen fiscal, seraient tant la société de droit américain AAA que les deux sociétés de droit français également concernées par ce contrôle ou cette enquête. Il estime, par ailleurs, en s'appuyant sur les dispositions de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE », que ce serait à bon droit que la demande d'échange de renseignements émanant des autorités françaises concernerait, entre autres, la société de droit américain AAA Il fait valoir, en effet, que selon les dispositions de ladite directive, la demande de renseignements d'un État membre, ne serait pas limitée aux seules informations concernant les affaires des résidents d'un État membre, mais pourrait viser toute personne non résidente de l'UE qui serait concernée par des taxes et impôts mentionnés à l'article 2 paragraphe 1er de la directive 2011/16/UE et perçus sur le territoire de l'Etat requérant. Il donne à considérer qu'en l'espèce, la demande des autorités françaises aurait trait à l'impôt sur les sociétés et les revenus visés seraient des revenus professionnels de sorte à tomber dans le champ d'application de la directive 2011/16/UE, indépendamment de la circonstance que l'une des sociétés concernées par la demande française serait une société de droit américain. Il relève encore qu'il résulterait également du standard de l'échange d'informations sur demande de l'OCDE tel que prévu à l'article 26(1) de la convention modèle de l'OCDE qu'une demande de renseignement d'un pays contractant ne doit pas se limiter aux informations ayant trait à des personnes résidentes de ce pays contractant. Il est d'avis que l'argument des demanderesses relatif tant au défaut d'un établissement stable en France de la société AAA qu'à la limitation prétendument instaurée par les dispositions de la loi du 29 mars 2013 afin de ne pas pouvoir viser une société de droit américain serait dénué de pertinence, dans le dernier cas au motif que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 renverrait aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010, soit à des dispositions d'ordre procédural et non des dispositions de droit matériel. Il en conclut que ce serait à juste titre que le directeur aurait retenu que la demande française satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange d'informations telles que prévues par l'article 6 de la loi du 29 mars 2013. Quant au reproche formulé par les parties demanderesses selon lequel la demande française s'apparenterait à une « *pêche aux renseignements* » à laquelle le directeur n'aurait pas dû donner de suite, le délégué du gouvernement rétorque en substance qu'il résulterait de l'analyse de la décision directoriale déférée que la demande française remplirait toutes les conditions fixées par la loi pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés à savoir, premièrement, la demande identifie clairement la société faisant l'objet de l'examen fiscal, à savoir la société de droit américain AAA , ainsi que les deux sociétés de droit français, filiales de la première et indique sous « *autres informations d'identification* » (Partie B1-16), que la société AAA serait présumée exercer son activité à l'adresse de ses filiales françaises et qu'une visite et une saisie auraient été mises en œuvre le 12 avril 2011 dans les locaux de ces deux sociétés, deuxièmement, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait

clairement exposé dans la demande française qui livrerait, par ailleurs, des informations ayant trait à la description générale de l'affaire et du but fiscal, à savoir la détermination de l'impôt sur les sociétés, les revenus visés étant des revenus professionnels, troisièmement, la demande contiendrait toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis, quatrièmement, l'indication du nom et l'adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés serait mentionnée et, cinquièmement, il ressortirait de la demande de renseignements des autorités françaises qu'elle contiendrait un descriptif précis et détaillé des faits et opérations de contrôle en cours de même que les résultats de recherche d'ores et déjà obtenus par elles, de sorte qu'il serait démontré que celles-ci auraient utilisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par leur procédure fiscale interne avant de s'adresser à l'autorité compétente luxembourgeoise. Il insiste sur le fait que la demande des autorités française ne constituerait pas une *« pêche aux renseignements »* ni une demande de renseignements de nature spéculative dès lors qu'elle concernerait de manière précise des personnes déterminées, à savoir les trois sociétés demanderesses et que la circonstance que les autorités fiscales américaines auraient apporté une réponse définitive à une demande de renseignements concernant la première demande de renseignements leur adressée en date du 4 avril 2013 par les autorités fiscales françaises serait sans incidence. Il en conclut que la demande de renseignements française serait formulée de manière précise et succincte et remplirait ainsi toutes les conditions de « *pertinence vraisemblable* », norme contenue à l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE auquel il devrait être fait référence dans le cadre de l'interprétation de la directive 2011/16/UE.

Les parties étant en désaccord sur les dispositions applicables à la demande déférée, il appartient au tribunal de délimiter en premier lieu le siège de la matière.

Il est constant en l'espèce que la demande déférée indique concerner une « *demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 29 mars 2012* [lire 2013] *portant transposition de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal* ».

Ainsi, la demande déférée a été adoptée en vertu des dispositions de la loi précitée du 29 mars 2013.

Le tribunal a retenu plus en avant que si les règles de procédure relatives aux demandes de renseignement en matière fiscale introduites sur pied de la loi du 29 mars 2013 sont certes traitées selon la procédure fixée aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010, il n'en reste pas moins que les règles substantielles sont celles fixées dans les dispositions de la loi du 29 mars 2013.

Il échet de rappeler que les obligations des autorités luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16/UE sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise*

luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives. ».

Ainsi, une autorité requérante ayant fourni à l'autorité luxembourgeoise des informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de sa législation interne relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er de loi du 29 mars 2013, à savoir, « (…) *tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* », se voit communiquer les dites informations dans la mesure où les conditions régissant la coopération administrative telles qu'énumérées au chapitre 6 de la loi du 29 mars 2013 sont remplies.

Ces conditions régissant la coopération administrative telles qu'énumérées au chapitre 6 de la loi du 29 mars 2013 visent, notamment, l'utilisation de formulaires types décrits à l'article 20 (2) et qui « *comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

b) la finalité fiscale des informations demandées ».

Par ailleurs, le même article dispose que « *L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise* ».

Il s'ensuit qu'au minimum, les informations suivantes doivent être fournies par l'autorité requérante à l'autorité requise : à savoir, premièrement, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale ; à savoir des indications relatives au nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise.

Afin de circonscrire le contenu des informations qui doivent être communiquées par l'autorité requérante à l'autorité requise, il est nécessaire de se référer au considérant n°9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander*

des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif. ».

Il échet de noter que la norme de la pertinence vraisemblable est celle qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention et qui prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[2] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[3]

Enfin, il y a lieu d'avoir égard à l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que « *La présente loi n'affecte pas l'application au Grand-Duché de Luxembourg des règles relatives à l'entraide judiciaire en matière pénale. Elle ne porte pas non plus atteinte à l'exécution de toute obligation du Grand-Duché de Luxembourg quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux.* ».

Les parties étant en désaccord sur l'application au cas d'espèce des dispositions de la Convention, il y a lieu de retenir, à ce stade, conformément au prescrit de l'article 24 sus-visé que les dispositions de la loi du 29 mars 2013 ne portent pas atteinte à l'exécution de toute obligation des autorités luxembourgeoises dans le cadre d'une coopération administrative résultant d'autres instruments juridiques tels qu'accords bilatéraux ou multilatéraux dans la seule mesure où cette coopération administrative serait plus étendue. En conséquence, tout accord bilatéral ou multilatéral qui aurait pour effet de restreindre l'étendue de la coopération administrative prévue aux termes de la loi du 29 mars 2013 serait sans effet.

Sur base des considérations qui précèdent le tribunal est amené à examiner la demande de renseignements déférée afin de vérifier si elle répond aux conditions sus-visées.

Il ressort, en l'espèce, de la demande déférée que l'identité des personnes concernées par la demande d'échange de renseignements formulée par l'administration

---

[2] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3[e] alinéa du texte d'accord
[3] Voir CA 20 juin 2013, n° 32279C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

fiscale française est « *1. AAA (…) ; 2. BBB (…) et 3. CCC (…)* ». Il s'ensuit que la condition visée à l'article 20 (2) a) relative à l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête est bien remplie en l'espèce.

Quant à la finalité fiscale des informations demandées telle que visée à l'article 20 (2) b) la décision déférée invoque les motifs suivants : « *La société AAA , exercerait son activité d'organisation de prestation de services médicaux à l'adresse de ses filiales françaises BBB et CCC en utilisant les moyens humains et matériels de celles-ci. Dans ce cadre les filiales françaises factureraient des appels de fonds relatifs aux prestations rendues et AAA s'acquitterait du paiement de ces factures depuis un compte ouvert à son nom au Luxembourg. Afin de pouvoir déterminer le chiffre d'affaire réalisé par AAA en France, les autorités fiscales françaises nécessitent certains renseignements bancaires* ».

Il y a tout d'abord lieu de relever que contrairement aux affirmations des parties demanderesses, la circonstance qu'une des trois personnes morales visées par la demande d'échange de renseignements ait son siège social établi en dehors de l'UE, à savoir, en l'espèce, aux Etats-Unis d'Amérique, n'est *a priori* pas de nature à violer le prescrit de l'article 1er de la loi du 29 mars 2013 qui a vocation à s'appliquer à tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales (ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant), prescrit qui ne saurait être restreint aux termes de l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 (ainsi que cela a été dégagé par le tribunal plus en avant) par aucune autre exécution d'une obligation de coopération administrative moins étendue, telle que les demanderesses le soutiennent en invoquant, à tort, l'application de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 à savoir la Convention qui aurait pour effet d'exclure un établissement stable français d'une société résidente fiscale aux Etats-Unis de son champ d'application.

Si la circonstance qu'une des personnes morales visées par la demande déférée ayant son siège social établi en dehors de l'UE, n'est *a priori* pas de nature à violer le prescrit de l'article 1er de la loi du 29 mars 2013, il n'en reste pas moins qu'il appartient au tribunal de vérifier la finalité fiscale des informations demandées à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable fixée à l'article 26 du Modèle de convention, ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant.

Or, force est au tribunal de constater qu'à la lecture de la motivation utilisée par les autorités françaises, il lui revient de conclure que ces dernières se sont livrées à un exercice de « *pêche aux renseignements* » en demandant *« des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* ».

En effet, les autorités françaises, affirment que le relevé de compte bancaire « *permettra de déterminer le chiffre d'affaire réalisé par AAA en France* », chiffre d'affaire qui découlerait du *modus operandi* aux termes duquel la société AAA exercerait une activité d'organisation de prestation de services médicaux en utilisant les moyens humains et matériels par l'intermédiaire de ses filiales françaises, le BBB et

CCC , lesquelles « *factureraient des appels de fonds relatifs aux prestations rendues* » et la société AAA s'acquitterait du paiement de ces factures depuis un compte ouvert à son nom au Luxembourg. Or, sur base des explications ainsi fournies, le tribunal ne peut que constater le manque de pertinence vraisemblable des informations livrées par les autorités françaises. Il constate, de concert avec les demanderesses, que le mode opératoire ainsi décrit par les autorités françaises reste à l'état d'apparence spéculative et ne saurait être considérée comme établi à suffisance dès lors qu'il ne permet, notamment, pas d'établir de manière non équivoque, premièrement, quel est le prestataire des services parmi les trois entités visées, deuxièmement, quel est le mode de facturation pour les prestation de services et par quelle des trois entités concernées le paiement serait effectué (la référence à la facturation « *des appels de fonds relatifs aux prestations rendues* » étant particulièrement vague et obscure), et troisièmement, à quel titre la société AAA serait éventuellement redevable d'une taxe ou d'un impôt prélevé par les autorités françaises ou en son nom, ou par une de ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales au sens de l'article 1er de la loi du 29 mars 2013, la seule circonstance que la société AAA est la société mère des deux autres entités n'est pas suffisante pour remplir cette condition, à défaut de tous autres éléments probants fournis par les autorités françaises.

Il s'ensuit, que les autorités françaises étant restées en défaut de rapporter la finalité fiscale des informations demandées au sens de l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013 conformément au critère de pertinence vraisemblable, il y a lieu d'accueillir le recours en annulation sans qu'il n'y ait lieu d'analyser les autres moyens avancés par les parties demanderesses, cet examen étant devenu surabondant.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

annule la décision directoriale du 12 août 2013 et renvoie le dossier au directeur des contributions en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 2 décembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 6/12/2013

Le Greffier du Tribunal administratif